



Beiträge zur Controlling-Forschung

(www.Controlling-Forschung.de)

herausgegeben von
Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau

Nr. 6

Beyond Budgeting –
Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und
Controller?

Volker Lingnau / Andreas Mayer / Avo Schönbohm

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling • Technische Universität Kaiserslautern

Gottlieb-Daimler-Straße, Gebäude 42, 67663 Kaiserslautern

ISSN 1612-3875

Nr. 6

Beyond Budgeting –

Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller?

Prof. Dr. Volker Lingnau^{*}

Dipl.-Wirtsch.-Ing. Andreas Mayer^{**}

Dipl.-Kfm. Avo Schönbohm (Diplômé de l'ESSEC [MBA])^{***}

November 2004

* Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern.

** Dipl.-Wirtsch.-Ing. Andreas Mayer war Diplomand am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern.

*** Dipl.-Kfm. Avo Schönbohm (Diplômé de l'ESSEC [MBA]) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling an der Technischen Universität Kaiserslautern.

Inhalt

	Seite
<u>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</u>	II
<u>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</u>	III
<u>1 BEYOND BUDGETING – DES KAISERS NEUSTE KLEIDER?</u>	1
<u>2 VORSTELLUNG EINES NEUEN CONTROLLINGPARADIGMAS?</u>	2
2.1 INSTITUTIONELLER HINTERGRUND	2
2.2 EIN INTEGRIERTES MANAGEMENTMODELL	3
2.3 DAS ADAPTIVE STEUERUNGSSYSTEM	5
2.4 DAS DEZENTRALISIERTE FÜHRUNGSSYSTEM	6
2.5 BEYOND BUDGETING ALS NEUE CONTROLLINGPHILOSOPHIE	8
<u>3 BETRACHTUNG IM KONTEXT KULTURELLER ABHÄNGIGKEITEN</u>	9
3.1 REGIONALE AUFFÄLLIGKEITEN BEI DER VERBREITUNG	9
3.2 HOFSTEDES STUDIEN ALS ORDNUNGSRAHMEN KULTURELLER FAKTOREN	10
3.3 EINORDNUNG DER BEYOND BUDGETING - PRINZIPIEN IN DEN ORDNUNGSRAHMEN	14
3.4 VERGLEICH DES FIKTIVEN BEYOND BUDGETING - KULTURPROFILS MIT DEN EN VERSCHIEDENER INDUSTRIENATIONEN	16
3.5 BEWERTUNG DER ERGEBNISSE	19
<u>4 BEYOND BUDGETING – INSPIRATIONSQUELLE FÜR DAS CONTROLLING?</u>	20
<u>LITERATUR</u>	22

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Beyond Budgeting Framework.....	4
Abbildung 2: Das BB-Führungsmodell. Mission des CAM-I BBRT.....	8
Abbildung 3: Die fünf Dimensionen nach Hofstede	11
Abbildung 4: Kulturelle Einflüsse	17
Abbildung 5: Indexwerte der betrachteten Länder	18

Abkürzungsverzeichnis

BB	Beyond Budgeting
BBRT	Beyond Budgeting Round Table
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing - International
IDV	Individualism-Index-Value
KPI	Key Performance Indicator
LTO	Long-term-Orientation-Index
MAS	Masculinity-Index
PDI	Power-Distance-Index
UAI	Uncertainty-Avoidance-Index

1 Beyond Budgeting – Des Kaisers neuste Kleider?

Die Budgetierung ist seit langem ein, wenn nicht das zentrale Controllinginstrument.¹ Jenseits der Budgetierung setzt demnach ein neues Controllingverständnis ein. Es mangelt nicht an Stimmen, die ein rasant gesteigertes Maß an Komplexität und Dynamik in der unternehmerischen Wirklichkeit feststellen und ihre Schlussfolgerungen in neue Konzepte und Instrumente zur Überwindung dieser Herausforderungen fließen lassen. Die Protagonisten des *Beyond Budgeting* (BB) bedienen sich der für diese Phänomene typischen Rhetorik,² bieten aber, statt einem isoliert zu betrachtenden Instrument, eine neue Controllingphilosophie der radikalen Dezentralisierung und Delegation zur Überwindung der aktuellen Herausforderungen an. Es handelt sich dabei „um einen bestimmten *Mindset*, um eine bestimmte Denke, nämlich [...], zu versuchen, von einer festen Sicht der Welt zu einer dynamischen Sicht der Welt zu kommen.“³

Beyond Budgeting kommt einer Revolution der Unternehmensführung gleich, welche nicht nur konzeptionell, sondern auch in Abhängigkeit von Marktgegebenheiten und sozio-kulturellen Kontextfaktoren landestypischer und unternehmensspezifischer Natur auf ihre Erfolgchancen hin zu überprüfen ist.⁴ Protagonisten sprechen hier von einer notwendigen organisatorischen und kulturellen Reife für die Einführung des *Beyond Budgeting*.⁵

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, basierend auf der klassischen Studie von Hofstede,⁶ einen kulturellen Ordnungsrahmen für die fiktive *Beyond-Budgeting*-Kultur zu entwickeln und mit der Landeskultur mehrerer Industrienationen zu vergleichen. Bestehende Kompatibilitäten und Inkompatibilitäten sollen anhand dieses Ordnungsrahmens aufgezeigt und bewertet werden. Abgeschlossen wird der vorliegende Artikel mit Überlegungen, in wie weit durch die angestrebte Unternehmenskultur auch die Rolle des Controllers einer Anpassung oder gar Neudefinition bedarf.⁷

¹ Vgl. auch Stoffel, K. (1995), S. 156f.

² Vgl. Schäffer, U. / Zyder, M. (2003), S. 103ff.

³ Daum, J. / Gunz, R. / Luthi, J.-D. / Morlidge (2004), S. 168f.

⁴ Vgl. Weber, J. / Linder, S. / Spillecke, D. (2003), S. 119f.

⁵ Vgl. Denk, R. (2004), S. 76.

⁶ Vgl. Hofstede, G. (2001).

⁷ Vgl. Weber, J. / Linder, S. (2004), S. 67ff.

2 Vorstellung eines neuen Controllingparadigmas?

Ein kurzer Überblick über Genese und Inhalt des *Beyond Budgeting* soll im folgenden Kapitel gegeben werden. Dafür wird zu Beginn der institutionelle Hintergrund beleuchtet, um dann das sich als integriertes Managementsystem verstehende *Beyond Budgeting* vorzustellen.⁸ Adaptive Steuerung, dezentrale Führung und Performance-Messung werden in dem Steuerungs- und Führungssystem umgesetzt. Insgesamt müssen diese Veränderungen zu einer als revolutionär zu bezeichnenden Veränderung im Denken und der Praxis der Controller (und vieler anderen Unternehmensmitglieder) führen.

2.1 Institutioneller Hintergrund

1993 wurde von dem *Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM-I)* ein Projekt „*Advanced Budgeting*“ ins Leben gerufen, das mit Hilfe einer aktivitätsbezogenen Betrachtung die gängigen Budgetierungsmodelle erweitern und verbessern sollte. Nach einiger Zeit wurde „*Advanced Budgeting*“ mit dem Ergebnis stillgelegt, dass eine bloße Erweiterung der Budgetierung nicht ausreichend sein kann, die bestehenden Probleme zu überwinden.⁹ Das Projekt wurde 1997 mit einer anderen Aufgabenstellung wieder belebt. Jeremy Hope, Robin Fraser und Peter Bunce schlossen sich zusammen und gründeten 1998 den *Beyond Budgeting Round Table (BBRT)* in London, eine mitgliederfinanzierte Organisation zur Erforschung und Weiterentwicklung des Unternehmenssteuerungsmodells *Beyond Budgeting*. Erklärte Ziele des *CAM-I BBRT* sind die Erstellung detaillierter *case reports*, die eine umfassende Wissensbasis über Organisationen zur Verfügung stellen, die ohne Budgets managen. Aus den Daten der Fallstudien sollen die dem Führungs- und Steuerungssystem zu Grunde liegenden Prinzipien extrahiert, allgemein entwickelt und in Form von *guidelines* beschrieben werden. Allen Mitgliedern soll weiterhin eine Diskussions- und Beratungsplattform zur Verfügung gestellt werden (*shared learning*), um das *BB*-Modell weiterzuentwickeln und die Zahl der *Beyond-Budgeting*-Umsetzungen zu erhöhen.¹⁰ Umfassend sind die Prinzipien und Umsetzungsbeispiele in einem Leitfaden mit dem Titel „*The Guide*“ zusammengefasst, der allerdings nur den Mitgliederorganisationen zur Verfügung steht.

Seit 1998 zählt der *BBRT* mehr als 70 Mitgliedsorganisationen, größtenteils Unternehmen, und es wurden mehr als 20 Fallstudien erfolgreicher *Beyond Budgeting* Umsetzungen erstellt,

⁸ Wobei sicherlich kritisch gefragt werden kann, ob der Begriff „System“ nicht ein wenig überstrapaziert wird.

⁹ Zur Kritik an der aktuellen Budgetierungspraxis, vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2001) oder Horváth, P. (2003).

¹⁰ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (1997), S. 23 und Daum, J. (2002), S. 10.

deren Ergebnisse den Mitgliedern zur Verfügung gestellt werden.¹¹ Seit 2003 operiert der *BBRT* als vom *CAM-I* unabhängiges Netzwerk mit Schwester-*BBRT*s in Australien und den USA. Ein *BBRT* für Deutschland befindet sich der Aufbauphase.¹²

2.2 *Ein integriertes Managementmodell*

Das gegenwärtige, stark am Rechnungswesen orientierte, budgetbasierte Controllingssystem spiegelt nach Ansicht von Hope und Fraser das traditionelle Modell von Führung und Kontrolle wider.¹³ Gerade die Unternehmen selber hätten erkannt, dass neue Strategien und neue Wettbewerbssituationen neue Controllingssysteme notwendig machten.¹⁴ Die Akzeleration des Wandels des unternehmerischen Umfeldes fordere neue Flexibilität und Anpassungspotentiale. Der dramatische Wandel der Rahmenbedingungen stelle das traditionelle Controlling vor Herausforderungen, denen dieses nicht mehr gerecht werde. Eine Weiterentwicklung insbesondere in Richtung von Dynamisierung und Wachstum sei notwendig.¹⁵ Beginnen Unternehmen, ihre Führungsmodelle an die neuen Herausforderungen des Unternehmensumfeldes anzupassen, müssen laut den Protagonisten des *Beyond Budgeting* adäquate Steuerungssysteme folgen. Entsprechende Change-Management Projekte, die diese Umstrukturierung gezielt und systematisch vorantreiben sollen, scheiterten oftmals an den strukturellen und verhaltensbezogenen Begebenheiten, die durch hierarchische Strukturen und den Einsatz der Budgetierung als Führungsinstrument vorgegeben werden. Es wird ein klarer Zusammenhang zwischen den Veränderungen des Unternehmensumfeldes, den neuen kritischen Erfolgsfaktoren und den daraus folgenden Anforderungen an das Führungs- und *Performance-Management*-System des Unternehmens postuliert.¹⁶

So versteht sich *Beyond Budgeting* als ein integriertes Managementmodell, um diesen Herausforderungen gerecht werden zu können. Ein so gefordertes integriertes Managementmodell müsse sowohl Lösungen für die Entwicklung neuer Management- und Führungsprinzipien als auch solche für die Neugestaltung des Management- und Führungssystems bereitstellen. Den Ergebnissen des *BBRT* zufolge sind für den Erfolg eines Managementmodells zwei Gestaltungselemente verantwortlich, die den *BB-Framework* bilden (Vgl. Abbildung 1.):

¹¹ Das Zahlenmaterial ist von Ende 2003. Eine Idee von der Wachstumsgeschwindigkeit des *BBRT* erhält man, wenn man die Zahlen von 2002 mit aktuellen Zahlen vergleicht. 2002 waren 16 Fallstudien veröffentlicht und der *BBRT* hatte ungefähr 50 Mitglieder. Vgl. Daum, J. (2002), S. 11f.

¹² Vgl. Pfläging, N. (2003b), S. 83.

¹³ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (1997), S. 20.

¹⁴ Vgl. Eccles, R. (1991), S. 131.

¹⁵ Vgl. Fischer, M. / Fischer, A. (2001), S. 29ff.

¹⁶ Vgl. Daum, J. (2002), S. 11f.

1. Neue Management- und Führungsprinzipien, die auf einer radikalen Dezentralisierung („Devolution“) von Entscheidungen basieren. Diese „Rückgabe“ von Entscheidungskompetenzen an marktnah operierende Mitarbeiter soll das kreative Potential, das dem Unternehmen zum Aufbau nachhaltiger Wettbewerbsvorteile zur Verfügung steht, abrufen. Am Ende dieses Prozesses stünde eine netzwerkartige, weitgehend hierarchiefreie Organisationsform.¹⁷
2. Hochgradig flexible, adaptive Managementprozesse, die markt- und kundenorientiertes Agieren gestatten und nicht wie die Budgetierung auf fixen Zielen und Plänen basieren, sondern laufende Anpassungen an Umfeldbedingungen und Kundenanforderungen ermöglichen.

Näher beschrieben werden die beiden Dimensionen des *BB-Framework* durch die zwölf *BB-Prinzipien*, wobei sich jeweils sechs Prinzipien auf das Führungssystem und das Steuerungssystem beziehen (Vgl. Abbildung 1.).¹⁸

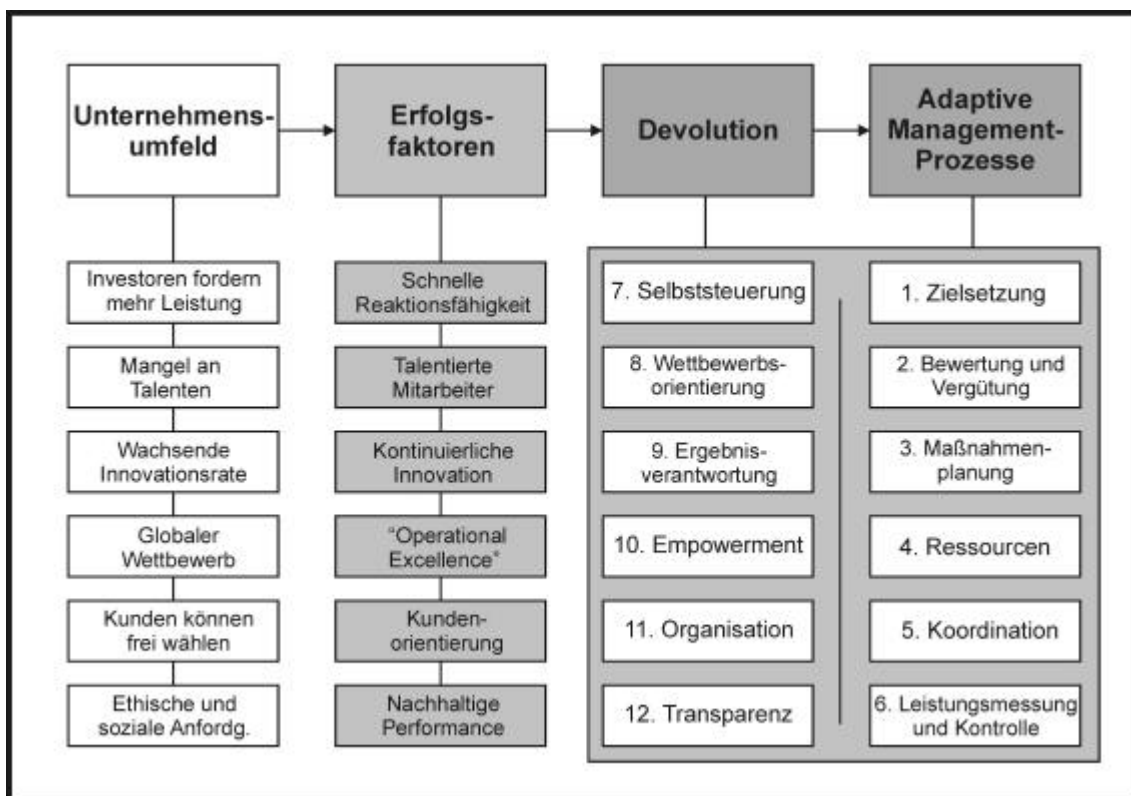


Abbildung 1: Beyond Budgeting Framework¹⁹

¹⁷ Hope und Fraser bezeichnen diese Organisationsform als N-Form, im Gegensatz zur traditionellen M-Form hierarchisch strukturierter Organisationen. Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (1997), S. 21 und Hope, J. / Hope, T. (1997), S. 91.

¹⁸ Zu den zwölf Beyond Budgeting Prinzipien, vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2001), S. 22f., Daum, J. (2002), S. 12, Pfläging, N. (2003a), S. 4.

Zwischen den Systemen des Steuerungssystems mit adaptiven Steuerungsprozessen und denen des Führungssystems mit maximaler Dezentralisierung bestehe ein enger Zusammenhang.²⁰ Es sei nicht möglich, nur ein System an die neuen Herausforderungen anzupassen, das zweite System müsse folgen. Hierbei ist keine zwingende Reihenfolge vorgeschrieben. Da aber Veränderungen im Steuerungssystem der Unternehmung in der Regel leichter fallen und einfacher umzusetzen sind, setzt die Beyond Budgeting Umsetzung meist bei den Managementprozessen an.

2.3 Das adaptive Steuerungssystem

Grundsätzliche Ziele bei der Umgestaltung des Steuerungssystems im Sinne des Beyond Budgeting sind eine stärkere Orientierung des gesamten Unternehmens am Markt und an den Kunden, eine umfassende Übertragung von Entscheidungskompetenzen und Leistungsverantwortung an operative Teams und eine Flexibilisierung der Steuerung selbst.²¹

Ziele sollen nicht mehr auf Basis jährlich verhandelter Vorgaben markiert werden, sondern werden relativ, auf Basis des kurz- und langfristigen Leistungspotentials, definiert. Eine Jahresprognose sei für Unternehmen, die in einem dynamischen Wettbewerbsumfeld agieren, nicht zu realisieren, genau so wenig wie feste Zielvorgaben, die Veränderungen des Marktes nicht berücksichtigen.²² Interne und externe *benchmarks* könnten bei der Zielfestlegung eine entscheidende Rolle spielen, da so die Leistung einer Unternehmenseinheit sowohl an der Leistung der Wettbewerber als auch an der Leistung anderer Unternehmenseinheiten gemessen werden kann.²³ Die Anreizsysteme sollen nicht mehr auf fixen Leistungsvereinbarungen basieren. Eine Leistungsbewertung und Vergütung erfolgt im Nachhinein, basierend auf dem relativen Erfolg der operativen Teams im Vergleich zum Wettbewerb und anderen Unternehmenseinheiten. Die Leistung des Einzelnen, der operativen Gruppen, der verschiedenen Unternehmenseinheiten und des Gesamtunternehmens wird mittels so genannter *Key Performance Indicators (KPIs)* gemessen. Die absoluten Werte der *KPIs* sowie die Veränderungen der

¹⁹ Abgewandelt von Daum, J. (2002), S. 13 und Pfläging, N. (2003b), S. 92.

²⁰ Man ist versucht, zu fragen, ob es sich nur um eine künstliche Unterscheidung handelt.

²¹ Leicht verkürzt bei Daum. Vgl. Daum, J. (2002), S. 14.

²² Es sollen die direkten Konkurrenten geschlagen werden, nicht vorherhandelte Budgetziele. „*Beat the competition, not the budget*“, vgl. Hope, J. / Fraser, R. (1999), S. 18.

²³ Zur generellen Bewertung von *Benchmarking* und zu den Unterschieden zwischen *Internal*, *Competitive* oder *Functional Benchmarking*, vgl. Töpfer, A. / Mann, A. (1997).

KPIs zum Vorjahr werden individuell gewichtet und bilden die Grundlage der erfolgsabhängigen Bezahlung.²⁴

Auch die Strategieplanung soll adaptiv auf das Unternehmensumfeld reagieren können. Dies wird durch eine umfassende und kontinuierliche Maßnahmenplanung mit einer weitgehenden Verantwortungsübertragung auf die operativ verantwortlichen Teams erreicht. Die jährliche Vorgabe von Strategien wird durch wenige zentrale Vorgaben, zentral definierte Herausforderungen und einen umfassenden Support durch die Geschäftsleitung ersetzt.²⁵ Die Übertragung der Leistungsverantwortung auf das operative Management erfordert, den Verantwortlichen einen ad-hoc Zugang zu den operativen und finanziellen Ressourcen zur Verfügung zu stellen. Der Handlungsspielraum wird durch Kennzahlen abgegrenzt und die Allokation von Ressourcen erfolgt auf internen Märkten. Interne Märkte und die unternehmensweite Ausrichtung auf die Bedürfnisbefriedigung aller *Stakeholder* sind Prämissen, unter denen ein dynamisches und flexibles Koordinationssystem für die Unternehmung gestaltet werden muss.

Die Leistungsmessung und -kontrolle basieren auf einem effektiven Steuerungssystem und auf relativen Leistungsindikatoren. *Key-Performance-Indikatoren* werden mittels *Benchmarking* innerhalb des Unternehmens und mit den Werten der Konkurrenten oder „*Best in Class*“-Unternehmen²⁶ verglichen. Mit einer Trendbetrachtung gegenüber Vorperioden und einer Prognose mittels rollierender Vorhersagen soll eine „Kultur der Leistungsverbesserung“ im Unternehmen etabliert werden.²⁷

2.4 Das dezentralisierte Führungssystem

Bereits bei den Prinzipien des *BB*-Steuerungssystems wird die Forderung nach dezentralen Entscheidungskompetenzen, einer umfassenden Kundenorientierung und variablen Zielsystemen deutlich. Diese Grundprinzipien sind auch Inhalt des radikal dezentralisierten *BB*-Führungssystems.

Die Verantwortung für Entscheidungen muss auf möglichst kundennahe Bereiche, idealerweise auf ein Netzwerk kleiner, kundenorientierter Teams²⁸, übertragen werden. Wesentlicher Aspekt dieser Organisationsform ist die starke Betonung der Teamleistung im Vergleich zur

²⁴ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2003), S. 62ff., Pfläging, N. (2003b), S. 95f.

²⁵ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2003), S. 68ff., Pfläging, N. (2003b), S. 95f.

²⁶ Zur Bedeutung des Vergleichs mit den besten Unternehmen eines Bereichs, vgl. Töpfer, A. / Mann, S. (1997), S. 36.

²⁷ Vgl. Pfläging, N. (2003b), S. 96.

²⁸ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2003), S. 133. Diese Organisationsform entspricht gleichzeitig der geforderten N-Form, vgl. hierzu Hope, J. / Fraser, R. (1997), S. 21 und Hope, J. / Hope, T. (1997), S. 91.

Leistung des Einzelnen. Innerhalb eindeutiger Regeln und Begrenzungen können die Mitarbeiter eigene Entscheidungen treffen. Führung erfolgt nicht auf Basis strikter Vorgaben, sondern mittels *Coaching* und Unterstützung durch die Führungskräfte. Leitbildern, gemeinsamen Zielen und Werten kommt in diesem System der Selbststeuerung eine entscheidende Bedeutung zu.²⁹

Effektives *Empowerment* ist laut Hope und Fraser „das Produkt aus Freiheit und Fähigkeit. Ähnlich einer mathematischen Gleichung ist das Ergebnis Null, wenn einer der Faktoren Null ist.“³⁰ Zur Sicherstellung der Fähigkeiten muss sich die Personalauswahl auf Mitarbeiter konzentrieren, die nach diesem offenen Führungsstil arbeiten wollen und können. Eine Vergabe von Entscheidungskompetenzen erfordert von der Unternehmensleitung einen Vertrauensvorschuss in die Fähigkeiten ihrer Mitarbeiter und die Bereitschaft, Fehler zu akzeptieren.³¹

Operative Mitarbeiter bildeten die Schnittstelle zwischen den Kunden und dem Unternehmen. Sie müssten befähigt werden, Kundenanforderungen direkt zu erfüllen und ihr Wissen an andere Unternehmenseinheiten weiterzugeben. Diese beiden Teilbereiche seien wesentlich für den Kundenerfolg und delegieren an die Mitarbeiter Ergebnisverantwortung.

Ein weiterer Aspekt des *BB*-Führungssystems ist die bedingungslose Ausrichtung auf internen und externen Wettbewerb. Hope und Fraser fordern, ein Hochleistungsklima zu schaffen, das auf einer relativen Leistungsmessung basiert.³² Interne und externe Vergleiche der Leistung einer Organisationseinheit förderten den Ehrgeiz und die Motivation der Mitarbeiter, denn sie konkurrierten nicht mehr mit Zahlen, die ihnen aufgrund von Prognosen vorgegeben wurden, sondern sehen die tatsächliche Leistung von sich im Vergleich zu anderen. Bei den internen Leistungsvergleichen ist es wesentlich, den Wettbewerb zwischen den Organisationseinheiten zu fördern, ohne jedoch eine Konkurrenzsituation zu schaffen. Die Zusammenarbeit und der Informationsaustausch der Teileinheiten müssen trotz des Wettbewerbes gewährleistet sein. Leistungsfähige, ehrliche und offene Informationssysteme schaffen Transparenz und müssen allen Mitarbeitern als Entscheidungsgrundlage zur Verfügung stehen. Die Bereitstellung aller

²⁹ Vgl. Pfläging, N. (2003b), S. 98.

³⁰ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2003), S. 125.

³¹ Vgl. Handy, C. (1992).

³² Vgl. Hope, J / Fraser, R. (2003), S. 129.

wesentlichen strategischen, wettbewerblichen und marktlichen Informationen sorgt für „eine Wahrheit“ in der Organisation, an der sich alle Mitarbeiter ausrichten können.³³

2.5 Beyond Budgeting als neue Controllingphilosophie

Die Betonung der Bedeutung von *Beyond Budgeting* als Controllingssystem für hochdynamische Wettbewerbsumfelder wird durch die Ausgestaltung des Steuerungssystems deutlich. Hochgradig flexible, adaptive Managementprozesse, die markt- und kundenorientiertes Agieren gestatten, lösen die fixen Zielvereinbarungen und Jahresplanungen der Budgetierung ab und begünstigen eine laufende Anpassungen an Umfeldbedingungen und Kundenanforderungen. Abbildung 2 verdeutlicht den revolutionären Übergang von konventionellem Steuerungsmodell zum *Beyond Budgeting*.

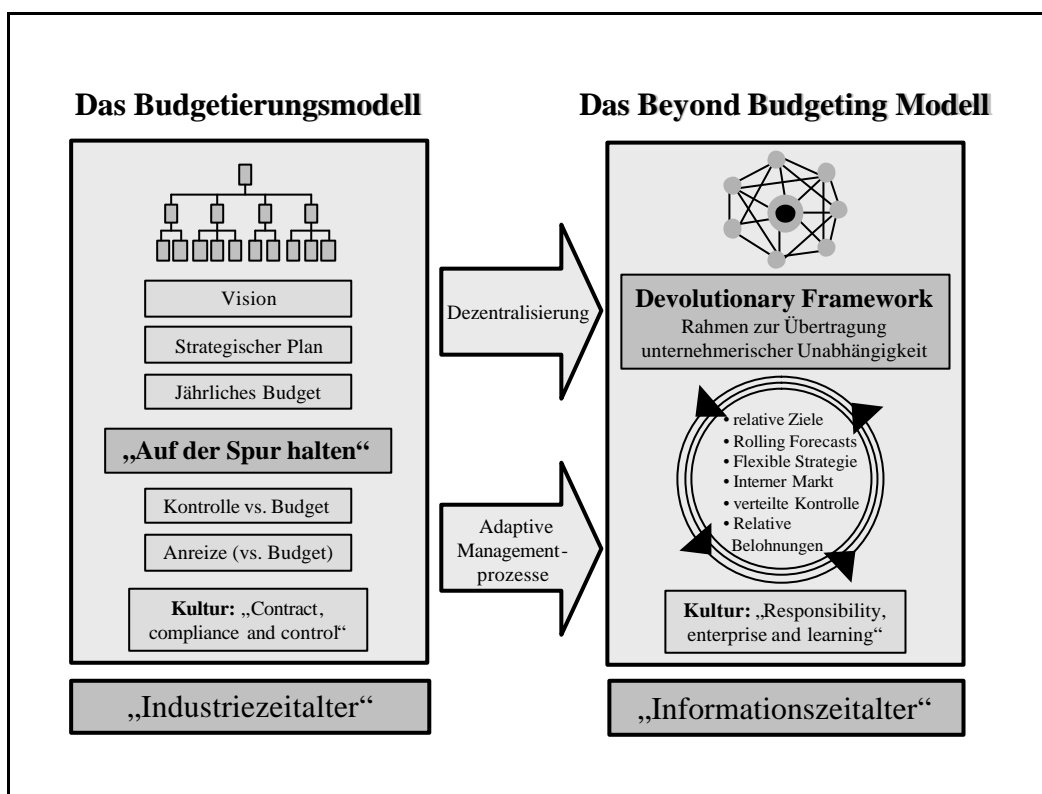


Abbildung 2: Das BB-Führungsmodell. Mission des CAM-I BBRT³⁴

Die zwölf *BB*-Prinzipien alleine geben noch keine Auskunft darüber, welche Werkzeuge für ihre Umsetzung geeignet sind. *Beyond Budgeting* soll kein geschlossen definiertes und exakt beschriebenes System zur Unternehmensplanung und -steuerung sein, sondern den Geschäftsführern den gleichen kreativen Freiraum bei der Adaption der *BB*-Prinzipien an ihr Unter-

³³ Ein simplifizierender Anspruch, der nicht ohne Grund kritisiert wird. Vgl. Becker, A. (2004), S. 87.

³⁴ In Anlehnung an Hope, J. / Fraser, R. (1997), S. 21, Hope, J. / Fraser, R. (1999), S. 18, Daum, J. H. (2002), S. 11.

nehmen zugestehen, wie es Freiheiten für die operativen Mitarbeiter eines Unternehmens fordert. Durch die Analyse aller bisher veröffentlichten Beispiele erfolgreicher *BB*-Umsetzungen können dennoch Werkzeuge und Techniken identifiziert werden, die bei nahezu allen Unternehmen zum Einsatz kommen.³⁵

Augenblicklich lässt sich *Beyond Budgeting* am sinnvollsten als neue Controllingphilosophie beschreiben, die einen kritischen Diskurs über den Planungs- und Kontrollaufwand der Budgetierung sowie ihre Eignung zur Unternehmenssteuerung anregen will, der unstrittig notwendig und sinnvoll ist.³⁶ *Beyond Budgeting* kann hierzu wertvolle Anregungen und Alternativansätze liefern.

Die Problematik der Implementierung wurde in der Diskussion allerdings weitgehend ausgeklammert. Insbesondere menschliche Implementierungshürden wurden schon evaluiert.³⁷ Ein wichtiger Aspekt scheint der „kulturelle Fit“ zu sein. Im folgenden Kapitel wird der Versuch unternommen, *Beyond Budgeting* im kulturellen Kontext zu positionieren.

3 Betrachtung im Kontext kultureller Abhängigkeiten

Beyond Budgeting hat seinen Ursprung in den skandinavischen Ländern. Die These liegt nahe, dass *Beyond Budgeting* aufgrund seiner Charakteristika kulturell diesen Ländern entgegenkommt und eventuell Schwierigkeiten bei der Implementierung in anderen Ländern bereiten könnte. Auf Basis der interkulturellen Länderstudien von Hofstede wird in diesem Kapitel ein kultureller Orientierungsrahmen aufgespannt, in den *Beyond Budgeting* verortet und dann mit Länderprofilen verglichen wird.

3.1 Regionale Auffälligkeiten bei der Verbreitung

Es ist auffallend, dass die überwiegende Zahl der Fallbeispiele früher *Beyond Budgeting* Einführungen aus dem skandinavischen Raum stammt. Die Svenska Handelsbanken, Schweden, ersetzen unter der Führung von Jan Wallander schon im Jahr 1972 die Budgetierung durch ein innovatives und leistungsfähiges Steuerungssystem, das auf eine feste Zuteilung

³⁵ So sind z.B. *Rolling Forecasts* zur Prognose künftiger Entwicklungen, die Implementierung einer *Balanced Scorecard* und die Durchführung regelmäßiger interner und externer *Benchmarks* zentrale Elemente bekannter *BB*-Umsetzungen.

³⁶ So sehen Eccles, Nohria und Berkley in der permanenten Auseinandersetzung mit neuen Methoden der Unternehmenssteuerung sogar die „*Essence of Management*“. Vgl. Eccles, R. / Nohria, N. / Berkley, J. (1992).

³⁷ Vgl. Weber, J. / Linder, S. (2004), S. 67.

von Finanzmitteln verzichtet.³⁸ IKEA (Schweden), Volvo (Schweden) und Borealis (Norwegen, Finnland, Dänemark) sind andere Beispiele früher *BB*- Umsetzungen aus der Praxis.³⁹

In der Budgetforschung der skandinavischen Länder spielten soziale und verhaltenstheoretische Einflüsse schon immer eine große Rolle. So setzt sich die norwegische Budgetforschung hauptsächlich mit organisatorischen und soziologischen Aspekten der Budgetierung auseinander. Finnische und dänische Forscher arbeiten vermehrt an sozialen und verhaltenstheoretischen Konzepten und unter schwedischen Forschern ist die verhaltenstheoretische Tradition sehr stark ausgeprägt.⁴⁰ Diese spezielle Orientierung innerhalb der Budgetforschung in skandinavischen Ländern ist alleine sicherlich nicht ausreichend, die Entwicklung und Verbreitung von *Beyond Budgeting* in gerade diesen Ländern zu begründen, zumal es auch sehr frühe Ansätze sozial- und verhaltenstheoretischer Budgetforschung in anderen Ländern gegeben hat.⁴¹

Die Autoren des *Beyond Budgeting* fordern von den Unternehmen einen grundlegenden Kultur- und Wertewandel. Dieser kann jedoch nicht losgelöst von der Landeskultur betrachtet werden. Die Firmenkultur muss von den Mitgliedern des Unternehmens nicht einfach nur befolgt, sondern gelebt werden. Dies fällt sicherlich umso schwerer, je stärker sich die angestrebte Firmenkultur vom sozio-kulturellen Kontext der Mitarbeiter unterscheidet.⁴²

3.2 Hofstede's Studien als Ordnungsrahmen kultureller Faktoren

Die von Hofstede im Auftrag von IBM durchgeführte und in seinem Buch „*Culture's Consequences*“ veröffentlichte Studie erforscht Unterschiede im Denken und sozialen Verhalten, die zwischen den Mitgliedern von mehr als 50 modernen Nationen und Regionen existieren. Die Untersuchung wurde um das Jahr 1968 und um 1972 zweimal durchgeführt und brachte insgesamt mehr als 116.000 auswertbare Fragebögen hervor. Sie identifiziert fünf wesentliche und voneinander unabhängige Dimensionen⁴³ (Vgl. Abbildung 3.), anhand derer das Werte-

³⁸ Vgl. Wallander, J. (1999).

³⁹ Vgl. Hope, J. / Fraser, R. (2003) und Pfläging, N. (2003b).

⁴⁰ Zur Geschichte skandinavischer Budgetforschung, vgl. Hägg, I. / Magnusson, A. / Samuelson, L. A. (1988).

⁴¹ Vgl. Argyris, C. (1952), Argyris, C. (1953), Beddingfield, R. (1969), Grimmer, H. (1980) oder zusammenfassend Drinkwater, D. (1973) und Samuelson, L. (1986).

⁴² Die Überlegung, dass die etablierten Managementtechniken eines Unternehmens in einem engen Zusammenhang zur regionalen oder der Landeskultur und zur Unternehmenskultur im Speziellen stehen, findet sich in stark verkürzter Form bei Daum, J. (2003), S. 79.

⁴³ Intuitiv vermutet man einen starken Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausprägungen, Hofstede legt jedoch größten Wert auf den Nachweis der Unabhängigkeit der betrachteten Dimensionen. Vgl. Hofstede, G. (2001), Kapitel 2. Die Bezeichnungen der fünf Dimensionen sind in englischer Sprache belassen, da einige

system der betrachteten Länder beurteilt und zueinander geordnet werden kann. Die Studie beschreibt weiterhin deren vorhersagbare Auswirkungen auf menschliches Denken, Fühlen und Handeln, sowohl im Rahmen gesellschaftlichen Lebens als auch innerhalb von Organisationen und Institutionen. Aufbauend auf dieser Studie sollen weitergehende Überlegungen zum möglichen Zusammenhang zwischen *BB*-Einführungen und nationaler Kultur angestellt werden.

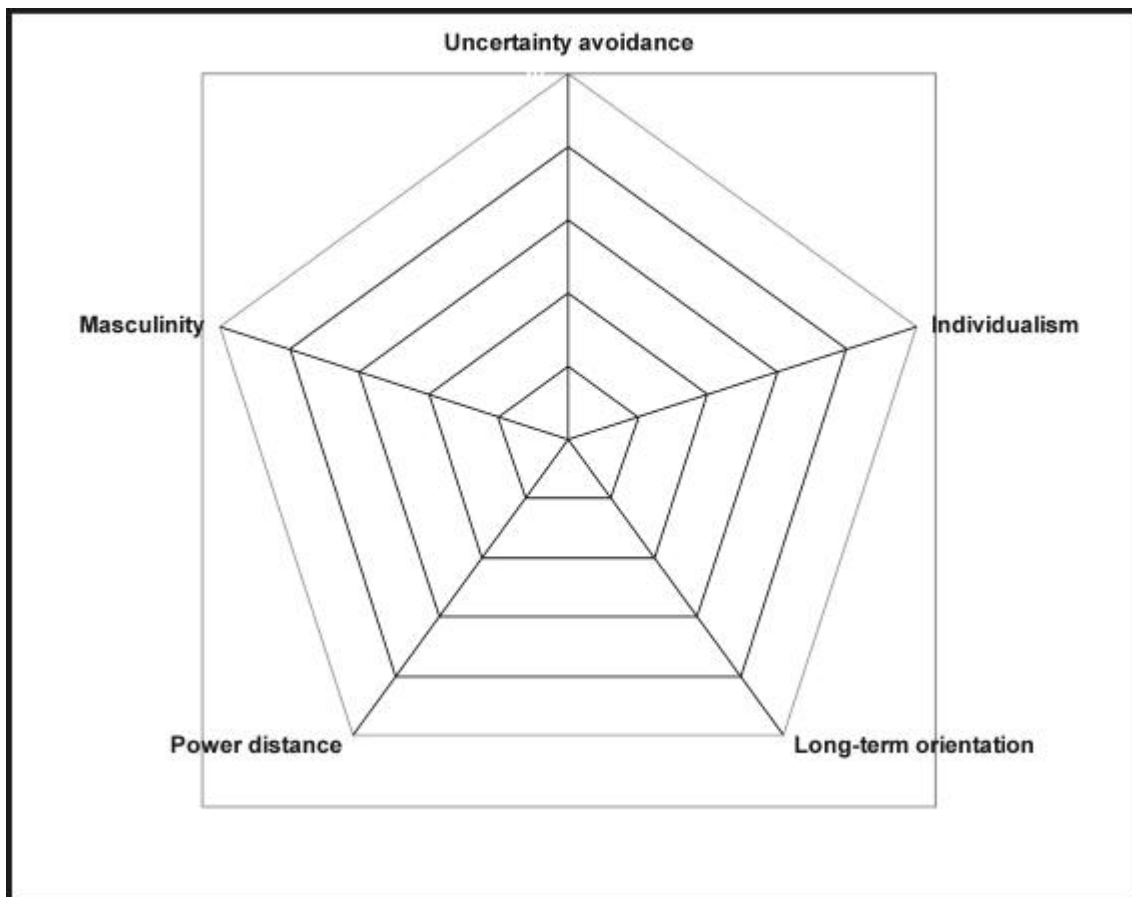


Abbildung 3: Die fünf Dimensionen nach Hofstede

Uncertainty Avoidance als eine bei der Untersuchung identifizierte Dimension erfasst den Umfang in dem eine Kultur ihre Mitglieder dahingehend beeinflusst, sich in unbekanntem, unsicheren und überraschenden Situationen unwohl zu fühlen und ihnen auszuweichen sucht. Unsicherheit in Bezug auf die Zukunft ist eine grundlegende Tatsache menschlichen Lebens.⁴⁴ Gesellschaften versuchen, dieser Ungewissheit mit Technologien, Gesetzen oder Religionen zu begegnen. Die Äquivalente hierzu sind auf Ebene von Organisationen Techno-

Übersetzungen die Bedeutung oder den Ausdruck der Benennungen ändern wurden. Notwendige Erläuterungen finden sich in den Fußnoten. Zur Problematik von Übersetzungen, vgl. Hofstede, G. (2001), S. 21ff.

⁴⁴ „Wir sind gefangen in der Gegenwart, die nur eine infinitesimale Grenze zwischen der Vergangenheit und der Zukunft darstellt.“ Hofstede G. (2001), S. 145.

logien, Regeln und Rituale. Die zugrunde liegende Idee beschäftigt sich mit dem Ausmaß in dem eine Gesellschaft versucht, das Unkontrollierbare zu kontrollieren.

Die nächste Dimension, *Individualism* im Gegensatz zu *Collectivism*, beschreibt den Grad in dem von Individuen erwartet wird, eigenverantwortlich und aus eigenem Willen heraus zu handeln oder in Gruppen integriert zu bleiben. Die Positionierung der Mitglieder einer Gesellschaft zwischen den denkbaren Polen des vollkommenen Individualismus und Kollektivismus stellt ein elementares Problem aller Gesellschaften dar. Gegenstand ist die Beziehung zwischen dem Individuum und der Gemeinschaft, die in einer gegebenen Gesellschaft vorherrscht. Die Art der Beziehung zwischen einer Person und der Organisation zu der er oder sie gehört, wird stark durch die Vorgabe von Normen einer gegebenen Gesellschaft und durch den Grad an Individualismus oder Kollektivismus, der von ihren Mitgliedern erwartet wird, beeinflusst.

Long-Term Orientation mit dem Gegenpol *Short-Term Orientation* bezieht sich auf den Umfang in dem eine Gesellschaft in der Lage ist, ihre Angehörigen zu prägen, eine verzögerte Befriedigung ihrer materiellen, sozialen und emotionalen Bedürfnisse zu akzeptieren. *Long Term Orientation* steht für die Pflege von Tugenden, die auf künftige Ergebnisse ausgerichtet sind, im Besonderen Ausdauer, Beharrlichkeit und Sparsamkeit. Weiterhin wird die persönliche Anpassungsfähigkeit an künftige Zustände als sehr bedeutend erachtet. Freizeit als gegenwartsbezogenes Konzept steht dieser Denkweise konträr gegenüber und stellt daher im Zusammenhang mit *Long-Term Orientation* keinen wesentlichen Aspekt des Lebens dar. Der Gegenpol *Short-Term Orientation* steht für die Pflege von Tugenden, die auf die Vergangenheit oder Gegenwart ausgerichtet sind, im Besonderen Respekt vor Traditionen, Wahrung des eigenen Gesichtes und die Erfüllung gesellschaftlicher Verpflichtungen. Die wichtigsten Ereignisse im Leben liegen in der Vergangenheit oder finden in der Gegenwart und nächsten Zukunft statt.⁴⁵

Eine weitere Dimension ist *Power Distance*⁴⁶. Diese beschreibt die Einstellung zu dem Grad an Ungleichheit zwischen Individuen, die dem Funktionieren jeder einzelnen Gesellschaft oder Organisation eigen ist. Die Definition der Begriffe *Power* und *Power Distance* erfolgt in Anlehnung an den niederländischen Sozialpsychologen Mauk Mulder. *Power* beschreibt die Möglichkeit oder Befugnis einer Person, das Verhalten einer anderen Person oder anderer

⁴⁵ Vgl. Hofstede G. (2001), S. 359ff.

⁴⁶ Den Begriff „*power*“ kann im Sinne der Ausrichtung der Studie am ehesten mit „Macht“ oder „Befugnis“ übersetzt werden.

Personen bis zu einem gewissen Grad zu bestimmen und zu lenken, mehr als diese Möglichkeit oder Befugnis umgekehrt gegeben ist. *Power Distance* beschreibt den Grad der Ungleichheit bezüglich Macht und Befugnis zwischen einem weniger einflussreichen Individuum und einem einflussreicheren Gegenüber wie er vom weniger einflussreichen Individuum empfunden wird, wobei beide zum gleichen locker oder eng geknüpften Sozialgefüge gehören.⁴⁷

Innerhalb von Organisationen ist ein gewisses Maß an Ungleichheit zwischen ihren Mitgliedern unvermeidlich und sogar funktional. Es kommt in der formalisierten Beziehung zwischen Vorgesetzten und Untergeordneten zum Ausdruck. *Power Distance* beschreibt, in welchem Umfang die Mitglieder von Organisationen akzeptieren und erwarten, dass Macht und Befugnisse unterschiedlich verteilt sind. Bezüglich des Verhaltens von Individuen bei einer gegebenen Ungleichverteilung von Macht und Befugnissen unterstellt Mulder einige grundsätzliche Verhaltensweisen.⁴⁸ Die bloße Ausübung von Macht erzeuge so beim Ausübenden Zufriedenheit. Das mächtigere Individuum ist bestrebt, den Unterschied in der Fähigkeit Einfluss gegenüber den weniger Mächtigen auszuüben, zu erhalten oder auszubauen. Je größer der Machtunterschied, desto stärker tritt das Bestreben zutage. Weiterhin sind Individuen bemüht, den Machtunterschied zwischen sich und mächtigeren Personen zu verringern. Je kleiner die Machtdistanz, desto stärker der Wille. Die geschilderten Tendenzen, den Abstand zu weniger mächtigen Individuen zu vergrößern und gleichzeitig den Abstand zu den Mächtigeren zu verringern, verstärken sich gegenseitig.

Die letzte betrachtete Dimension ist *Masculinity* und ihr Gegensatz *Feminity*. Der Dualismus der Geschlechter ist eine fundamentale Tatsache mit der Gesellschaften unterschiedlich umgehen. Die Streitfrage ist, welche Auswirkungen die biologischen Unterschiede zwischen den Geschlechtern für die emotionalen und gesellschaftlichen Rollen der Geschlechter haben oder haben sollten. *Masculinity* gegenüber *Feminity* bezieht sich auf das dominante geschlechtsspezifische Rollenverhalten im überwiegenden Teil der traditionellen und modernen Gesellschaften und auf die Art der Zuteilung von emotionalen Rollen zwischen den Geschlechtern, das Muster männlicher Härte und Bestimmtheit im Gegensatz zu weiblicher Weichheit und Gefühlsbezogenheit. Bezüglich der Arbeitsziele gibt es geschlechtsspezifische Unterschiede. Typisch männliche Ziele sind nach Hofstede Fortschritt und Beförderungen, ein hohes Einkommen sowie Ansehen und Anerkennung. Weibliche Angestellte streben vermehrt nach

⁴⁷ Vgl. Mulder, M. (1977).

⁴⁸ Insgesamt entwickelt Mulder etwa 20 Hypothesen, mit denen er das Verhalten von Individuen beschreibt. Vgl. Mulder, M. (1977).

einer freundlichen Atmosphäre, Arbeitsplatzsicherheit und einer guten Zusammenarbeit mit anderen. Auf eine ganze Gesellschaft oder Organisation bezogen ist *Masculinity* ein Maß dafür, wie stark die Gesellschaft oder Organisation von männlichen Verhaltensmustern geprägt ist und grenzt männlich geprägte Gesellschaften und Organisationen zu denen, die dominant von weiblichen Verhaltensmustern geprägt sind, ab.

Zu jeder der fünf genannten Dimensionen ermittelt Hofstede einen Indexwert, namentlich den *Uncertainty-Avoidance-Index (UAI)*, *Individualism-Index-Value (IDV)*, *Long-term-Orientation-Index (LTO)*, *Power-Distance-Index (PDI)* und *Masculinity-Index (MAS)*, der angibt, wie stark die jeweilige Eigenschaft im betrachteten Land ausgeprägt ist. Durch eine Normierung und Verschiebung der Skalen sind die möglichen Werte jedes Index auf einen Bereich zwischen null und 100 beschränkt.⁴⁹ Eine gedankliche Gleichsetzung der Werte mit Prozentwerten ist aus zwei Gründen kritisch. Zum einen bedeutet der Wert 100 nicht, dass der maximale Bereich der Ursprungsskala ausgeschöpft wird, d.h. er repräsentiert nicht die höchst mögliche Ausprägung der beobachteten Eigenschaft. Zum anderen ist der Wert 100 nicht Ausdruck, dass im betrachteten Land die entsprechende Eigenschaft am Stärksten unter allen evaluierten Ländern ausgeprägt ist, da der Wertebereich bis 100 sowohl unter- als auch überschritten wird.⁵⁰ Die Transformation der Skala soll lediglich die Handhabbarkeit und Darstellbarkeit der einzelnen Indexwerte erleichtern.

3.3 Einordnung der Beyond Budgeting - Prinzipien in den Ordnungsrahmen

Nicht jedes der zwölf *Beyond-Budgeting*-Prinzipien lässt sich eindeutig einer der Dimensionen nach Hofstede zuordnen, sondern es findet eine wechselseitige Beeinflussung statt. Weiterhin wird eine Unternehmenskultur nicht abschließend durch die *BB*-Prinzipien beschrieben. Die Bestimmung der Indexwerte kann daher nur innerhalb gewisser Grenzen erfolgen und ist lediglich als reflektierter Schätzwert zu verstehen.

Die Einführung von *Beyond Budgeting* stellt einen radikalen Bruch mit dem bisherigen Planungs- und Kontrollsystem der Unternehmen dar. Es sind umfassende Umstrukturierungen notwendig, die eine erhebliche Komplexität entfalten können. Weiterhin werden möglichst weitreichende Entscheidungsbefugnisse für alle Mitarbeiter gefordert. Die Kontrolle erfolgt

⁴⁹ Einzelne Extremwerte der Studie überschreiten den Wert 100 um wenige Zähler, was aber die Handhabbarkeit der Skala nicht weiter einschränkt. Vgl. Hofstede G. (2001), S. 87 und S. 151.

⁵⁰ Analoge Betrachtungen gelten für die Untergrenze null, auch wenn diese nie unterschritten wird.

auf der Basis offener und transparenter Informationssysteme. Ein Wert zwischen 20 und 30 beim *Uncertainty Avoidance Index* ist somit zu erwarten.

Für den *Individualism-Index* kann ein relativ großer Wert unterstellt werden. Das umfassende *Empowerment* der einzelnen Mitarbeiter alleine würde eine möglichst hohe Zahl beim Individualism-Index nahe legen, die umfassende Teamorientierung, sowohl bei Entscheidungsprozessen als auch bei der Ergebnisbewertung und Vergütung, begründen einen tieferen Wert. Demnach lässt sich ein Wert zwischen 70 und 80 annehmen.

Kritischer ist die Abschätzung des Wertes der *Long-Term-Orientation*. Die Autoren des *Beyond Budgeting* sehen in ihrem Modell zwar ein Management- und Controlling-Modell für einen nachhaltigen Unternehmenserfolg, verzichten jedoch auf eine ex post Entwicklung langfristiger Ziele und Strategien zur Zielerreichung,⁵¹ sondern bauen auf eine reaktions-schnelle, kennzahlenbasierte Unternehmenssteuerung mit adaptiven Zielen und Prozessen. Eine isolierte Betrachtung dieser Sichtweise würde zu einem sehr geringen Wert bei der Langfristorientierung führen. Es gibt jedoch Argumente, die geeignet sind, den Schätzwert für die *Long-Term-Orientation* anzuheben. Laut Hofstede steht *Long Term Orientation* für

*„the fostering of virtues oriented towards future rewards, in particular, perseverance and thrift. Its opposite pole, Short Term Orientation, stand for the fostering of virtues related to the past and present, in particular, respect for tradition, preservation of ‘face’ and fulfilling social obligations.“*⁵²

Beyond Budgeting als Managementsystem greift mit der Budgetierung eines der ältesten Systeme der Unternehmenssteuerung an, hält also keinesfalls an alten Traditionen fest. Die veränderte Stellung der Geschäftsleitung gegenüber den operativ Verantwortlichen legt ebenfalls einen eher kleinen Wert bei *Short-Term-Orientation* und somit einen großen Wert bei *Long-Term-Orientation* nahe. Weiterhin stellt Hofstede fest, dass

*„Businesses in long-term-oriented cultures are accustomed to working toward building up strong positions in their markets; they do not expect immediate results. [...] In short-term-oriented cultures the “bottom-line” is a major concern; control systems are focused on it and managers are constantly judged by it.“*⁵³

Speziell letztgenannter Punkt legt sogar einen großen Wert bei *Long-Term-Orientation* nahe, da eine Bewertung und Vergütung auf Basis von Vergangenheitswerten von den *Beyond-Budgeting*-Protagonisten durchweg negativ bewertet wird. Zusammenfassend ergibt sich für *Long-Term-Orientation* ein Wert im Bereich zwischen 20 und 30.

⁵¹ Ziele, wie zum Beispiel das Überbieten der relevanten Mitbewerber in allen wesentlichen Performance-Größen stellen per se keine langfristige Perspektive dar, sondern sind vielmehr triviale Norm betriebswirtschaftlicher Betätigung.

⁵² Hofstede, G. (2001), S. 259.

⁵³ Hofstede, G. (2001), S. 361.

Auch bei der Betrachtung der *Power Distance* spielt die geforderte Abgabe von Entscheidungsbefugnissen und die Herausstellung der Bedeutung von Teams die entscheidende Rolle. Top Manager müssen bereit sein, ihre Kompetenzen abzugeben. Ruft man sich die von Mulder unterstellten Verhaltenweisen von Menschen in Erinnerung, nämlich den Drang, Macht und Einfluss auszuüben und das Streben, den Machtunterschied zu weniger Mächtigen zu vergrößern, ist bei diesem Index ein kleiner Wert im Bereich zwischen 20 und 30 anzusetzen.

Die ausgesprochene Teamorientierung des *BB*-Konzeptes, sowohl bei der Entscheidungsfindung als auch bei der Kontrolle, Evaluation und Belohnung entspricht eher weiblichen Arbeitszielen als die stärkere Ich-Bezogenheit männlicher Arbeitsziele wie Anerkennung oder Beförderungen. Dennoch ist ein Wert, der gegen Null tendiert, unrealistisch. Schließlich stellt sogar Hope fest, dass:

*“The implicit agreement is that executives will provide a challenging and open operating environment and that employees will deliver continuous performance improvement using their knowledge to adapt to changing conditions. It is based on mutual trust, but it is not a soft alternative to the fixed performance contract. High visibility of individual and team performance offers no hiding place.”*⁵⁴

Daher erscheint ein eher kleiner Wert zwischen 10 und 20 beim *Masculinity-Index* für die *BB*-Kultur charakteristisch.

3.4 Vergleich des fiktiven Beyond Budgeting - Kulturprofils mit denen verschiedener Industrienationen

Für den Vergleich werden die Kulturprofile von Schweden, Deutschland, den USA und Japan herangezogen. Schweden ist das erste Land, in dem die *BB*-Prinzipien auf Firmenebene erfolgreich umgesetzt wurden und dient als Repräsentant für die skandinavischen Länder. Deutschland als stärkste Wirtschaftsnation Europas wird ebenso betrachtet wie die Vereinigten Staaten von Amerika, die die bedeutendste Wirtschaftsnation der Welt sind und oftmals eine Vorreiterstellung bei der Entwicklung und Umsetzung neuer Managementtheorien und -prinzipien, inklusive der Budgetierung inne hatten und haben.⁵⁵

Japan als Vertreter des asiatischen Wirtschaftsraumes komplettiert die Liste. Abbildung 4 stellt die Werte des *UAI*, des *IDV*, des *LTO*, des *PDI* sowie des *MAS* für die betrachteten Länder graphisch dar.

⁵⁴ Hope, J. (2003), S. 170.

⁵⁵ Shank, J. (1995), S. 3ff.

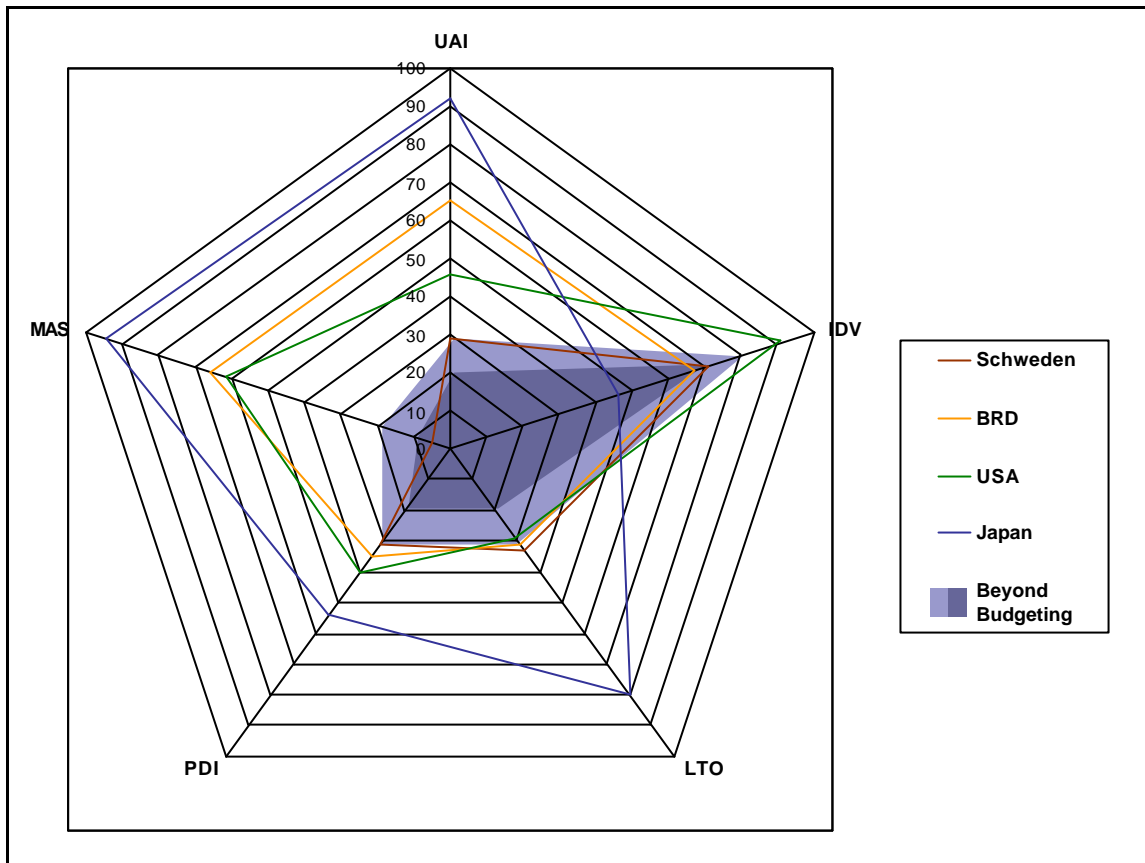


Abbildung 4: Vergleich Länderprofile vs. *Beyond Budgeting*⁵⁶

Bezüglich der Unsicherheitsvermeidung ist ein großer Unterschied zwischen den betrachteten Ländern festzustellen. Während Schweden mit 29 einen sehr kleinen Wert aufweist, stellen die 92 Punkte aus Japan nicht nur den Spitzenwert der hier betrachteten Länder dar, sondern markieren den höchsten Wert der gesamten Studie. Die USA und Deutschland liegen mit ihren Werten mittig zwischen Japan und Schweden. *Beyond Budgeting* wird beim *Uncertainty-Avoidance-Index* ein kleiner Wert unterstellt. Somit hat Schweden den vorteilhaftesten Indexwert. Beim *Individualism-Index* liegen die USA, Schweden und Deutschland mit Werten zwischen 67 (Deutschland) und 91 (USA) relativ dicht zusammen. Japan weist mit 46 einen verhältnismäßig kleinen Wert auf. Auch hier liegt Schweden im Kernbereich der Kulturparameter des *Beyond Budgeting*.

Bezüglich der langfristigen Orientierung sind die USA, Deutschland und Schweden nur wenige Zähler voneinander getrennt und somit quasi identisch. Auch bei diesem Punkt weicht Japan erheblich von den anderen Ländern ab. Für *Beyond Budgeting* wird ein mittelgroßer

⁵⁶ Für das Datenmaterial vgl. Hofstede G. (2001), S. 87 (*PDI*), S. 151 (*UAI*), S. 215 (*IDV*), S. 286 (*MAS*) und S. 356 (*LTO*).

Wert angesetzt, den keines der Länder exakt aufweist. Schweden kommt dem unterstellten Idealwert noch am nächsten. Der *Power-Distance-Index* weist bei den betrachteten Ländern keine erheblichen Unterschiede auf. Die Spanne zwischen dem Wert Schwedens (PDI=31) und Japans (PDI=54) umfasst gerade 23 Punkte. Auch in diesem Punkt kommt Schweden dem *BB*-Ideal am nächsten. Die extremsten Unterschiede zwischen den Ländern ergeben sich bei der Betrachtung des *Masculinity-Index*. Schweden mit *MAS*=5 hat einen der geringsten Werte der gesamten Studie und liegt damit sogar unterhalb des erwarteten Indexwertes von *Beyond Budgeting*. Japan mit *MAS*=95 liegt am anderen Ende der Skala. Deutschland und die USA haben *MAS* Werte, die leicht oberhalb des Mittelwertes liegen und sind damit relativ weit von dem geforderten Wert einer *BB*-Unternehmenskultur entfernt.

Die exakten Indexwerte werden in Abbildung 5 nochmals zusammengefasst und qualitativ mit der unterstellten *BB*-Unternehmenskultur verglichen.

	BB	SWE	BRD	USA	JPN
Uncertainty Avoidance	20-30	29	65	46	92
Individualism	70-80	71	67	91	46
Long-Term Orientation	20-30	33	31	29	80
Power Distance	20-30	31	35	40	54
Masculinity	10-20	5	66	62	95

Abbildung 5: Indexwerte der betrachteten Länder⁵⁷

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass keines der betrachteten Länderprofile exakt mit der fiktiven *BB*-Firmenkultur übereinstimmt. Das Kulturprofil Schwedens entspricht am ehesten dem des *Beyond Budgeting*, auch wenn es nicht in allen Dimensionen den jeweiligen Idealwert innehat. Die Eingangsthese dieses Kapitels, dass *Beyond Budgeting* der skandinavischen Kultur nahe steht, findet hier ihre Bestätigung.

Die Indexwerte der BRD gleichen denen der USA bis auf zwei Ausnahmen (*IDV*, *UAI*) sehr stark. Kleinere Abweichungen der Indexwerte liegen im Bereich statistischer Streuungen und sind daher nicht aussagekräftig für die tatsächlichen Ausprägungen der Eigenschaften. Deutschland und die USA kommen dem *BB*-Kulturprofil in einigen Punkten sehr nahe (*IDV*, *LTO* und *PDI*). Jedoch sind auch signifikante Brüche mit der geforderten *BB*-Kultur bei der

⁵⁷ Vgl. Hofstede, G. (2001), S. 87 (*PDI*), S. 151 (*UAI*), S. 215 (*IDV*), S. 286 (*MAS*) und S. 356 (*LTO*).

Uncertainty Avoidance und der *Masculinity* zu erkennen. Damit ist die kulturelle Kompatibilität des *BB*-Modells für die USA und die BRD grundsätzlich in Frage gestellt.

Das Kulturprofil Japans unterscheidet sich grundlegend von dem des *Beyond Budgeting*. Für alle fünf Dimensionen liegen die Werte Japans am weitesten vom fiktiven Idealwert entfernt und können ohne weiteres als Gegenpol zur geforderten *BB*-Firmenkultur gesehen werden.

3.5 Bewertung der Ergebnisse

Neben der Kritik am grundsätzlichen Vorgehen Hofstedes lassen sich weitere Schwierigkeiten identifizieren. Unternehmenskultur ist nicht zwingend ein Spiegel der Landeskultur.⁵⁸ Sie wird maßgeblich durch Ziele, Vorgaben der Geschäftsleitung und ein Vorleben durch die leitenden Mitarbeiter bestimmt. Die Angestellten eines Unternehmens sind nicht notwendigerweise repräsentativ für die Bevölkerung eines Landes, sondern werden je nach den Bedürfnissen und Anforderungen der Firma ausgewählt. Speziell große Konzerne sind überwiegend international tätig. Die vielfältigen Verflechtungen der weit diversifizierten Unternehmenseinheiten und der internationalen Kundschaft erweitern das nationale Spektrum um globale Aspekte. Das bedeutet, dass nationale Einflüsse gegenüber der Firmenkultur in den Hintergrund treten.

Eine Kompatibilität der Landeskultur mit den Prinzipien des *Beyond Budgeting* erscheint aufgrund dieser Überlegungen nicht zwingend notwendig. Trotzdem sind es gerade die skandinavischen Länder mit ihrer weitgehenden Übereinstimmung der Landeskultur mit den *BB*-Prinzipien aus denen erste erfolgreiche *BB*-Umsetzungen bekannt sind. Sicherlich erfordern die Ablösung der klassischen Budgetierung und einen Wertewandel der Unternehmung, was auch durch die Protagonisten des *Beyond Budgeting* betont wird.⁵⁹ Auch wenn die nationale Kultur nicht identisch mit der gelebten Kultur innerhalb der Unternehmen ist, kann man die Unternehmenskultur nicht vollständig losgelöst von nationalen Einflüssen betrachten. Ein Abgleich der Unternehmenskultur mit den Prinzipien des *Beyond Budgeting* fällt sicherlich leichter, je geringer die Unterschiede zwischen existierender Unternehmenskultur, nationaler Kultur und der fiktiven *BB*-Kultur sind.

⁵⁸ Vgl. Hofstede, G. (2001), S. 393ff.

⁵⁹ Vgl. Einleitung und Vorwort bei Hope, J. / Fraser, R. (2003).

4 Beyond Budgeting – Inspirationsquelle für das Controlling?

Das Konzept des *Beyond Budgeting* klingt und versteht sich als revolutionär. Mit der Budgetierung will es ein System abschaffen, das auf eine fast hundertjährige Geschichte zurückblicken kann und integraler Bestandteil der Planungs- und Steuerungsprozesse nahezu jeder Unternehmung ist.⁶⁰ Mittlerweile habe *Beyond Budgeting* laut seiner Protagonisten seine grundsätzliche Eignung zur Unternehmenssteuerung anhand einer ausreichend großen Zahl von Fallbeispielen bewiesen.⁶¹ Diese Aussage aber ist mit Vorsicht zu genießen. Als besonders gravierender Hinweis auf die mangelnde Umsetzbarkeit von *Beyond Budgeting* muss das häufig als Paradebeispiel herhaltende Unternehmen Borealis gelten: Borealis führte 2003 flächendeckend wieder ein Budgetierungssystem („*Better Budgeting*“) ein, da die Kosten für *Beyond Budgeting* absolut höher waren, die Geschwindigkeit der Verbesserung bei *Better Budgeting* deutlich höher lag und die Position gegenüber den Wettbewerbern durch *Better Budgeting* verbessert werden konnte, während *Beyond Budgeting* zu einer Verschlechterung geführt hat.⁶² So wird die Option des *Beyond Budgeting* zunehmend verworfen: Ganz praktische Bedürfnisse der Unternehmen stünden dagegen.⁶³ Selbst das Gefühl, dass die Budgetierung trotz des Aufwandes keine Pflichtübung, sondern wertschöpfende Maßnahme sei, lässt sich empirisch bei den meisten Unternehmen nachweisen.⁶⁴ Aus der Praxis wird zwar die Notwendigkeit der steten Verbesserung des Planungsprozesses angemahnt, jedoch geht dies meistens in Richtung eines reflektierten „*Better Budgetings*“ statt der Abschaffung des Budgetierungsprozesses an sich.⁶⁵ Zusätzlich kann man kritisieren, dass die einzelnen Ideen nicht wirklich neu oder innovativ seien. Die Forderung nach stark dezentralisierten Organisationsformen ist nicht mehr bloße Forderung, sondern vielfach schon Realität⁶⁶ und auch für *Beyond Budgeting* wesentlichen Managementtechniken wie *Rolling Forecasts*, die *Balanced Scorecard* oder *Benchmarking* werden von vielen Unternehmen schon lange Zeit eingesetzt:

⁶⁰ Vgl. Horváth, P./ Dambrowski, J. / Jung, H. / Posselt, S. (1985).

⁶¹ Vgl. 2.1.

⁶² Vgl. Jöchle, P. (2003): S.446.

⁶³ Vgl. Pohl, H. (2003): S. 10.

⁶⁴ Vgl. Link, C. / Orbán, C. (2002): S. 17.

⁶⁵ Vgl. Kemke, W. / Witmer, D. (2003): S. 62, Kopp, C. (2003): S.51 oder Gremlin, G. (2003): S. 53.

⁶⁶ Vgl. hierzu die theoretischen Beiträge und Fallbeispiele bei Picot, A. / Reichwald, R. / Wigant, R. (2003), Bullinger, H.-J. / Warnecke, H. (1996) oder Teichmann, K. / Wolf, J. / Albers, S. (2004).

Handelt es sich bei *Beyond Budgeting* also nur um die evolutionäre Weiterentwicklung bekannter Controllingssysteme und Managementtechniken oder um „alte(n) Wein in neuen Schläuchen“?⁶⁷ Vieles spricht dafür. Nichtsdestotrotz kann die Einführung einen unternehmenskulturellen Einschnitt bedeuten. Fundamentale Brüche zwischen der bestehenden Firmenkultur und den neu eingeführten Konzepten lassen auf mögliche Schwierigkeiten bei der Implementierung schließen. Vor einer kostenintensiven Einführung sollte man deshalb die Betrachtung des ‚kulturellen Fit‘ genauso wenig vernachlässigen wie die strukturellen Kontextfaktoren.⁶⁸ Dies schließt eine Veränderung der Controllingrolle mit ein. Insofern ist *Beyond Budgeting* als ein interessanter Ansatz zu bewerten, da er zum kreativen Nachdenken über Controlling und Budgetierung anregt. Mit der Einführung von *Beyond Budgeting* ist ein verändertes Rollenverständnis des Controllers zu erwarten.⁶⁹ Er könnte die Initiative zur Selbstinitiative liefern und Hilfe zur Selbsthilfe.⁷⁰ Er wäre somit eine Art „Entwicklungshelfer“ und „Trainer“⁷¹ zur innovativen Selbstorganisation der Mitarbeiter. Es gibt sogar Ansätze, die Rolle des Controllers mit derjenigen des ‚Chief Knowledge Officer(s)‘ zu vergleichen.⁷² Dies sind jedoch Rollenvorstellungen von Controllern, die sich empirisch (noch) kaum nachweisen lassen.⁷³ Als Inspirationsquelle für innovative Controllingideen können sie sich aber als wertvoll erweisen.

⁶⁷ Vgl. Schäffer, U. / Zyder, M. (2003), S. 108.

⁶⁸ Als wesentliche strukturelle Kontextfaktoren für eine *BB*-Umsetzung werden in der Literatur vielfach die Komplexität und Dynamik des Unternehmensumfeldes diskutiert. Vgl. Gordon, L. / Narayanan, V. (1984), Berger, M. / Buchner, H. / Weigand, A. (2000), Buchner, H. / Weigand, A. (2001) und Weber, J. / Linder, S. (2003).

⁶⁹ Vgl. Pfläging, N. (2003a), S. 12.

⁷⁰ Vgl. Reiß, M. (1997), S. 374.

⁷¹ Vgl. Deyhle, A. (2003), S. 54.

⁷² Vgl. Kunz, J. (2003), S. 99f.

⁷³ Vgl. Hoffjan, A. (2003), S. 300.

Literatur

- Argyris, C.* (1952): *The Impact of Budgets on People*. New York, 1952.
- Argyris, C.* (1953): *Human Problems with Budgets*. In: *Harvard Business Review*, Nr. 21, S. 97-110, 1953.
- Argyris, C.* (1998): *Empowerment: The Emperor's New Clothes*. In: *Harvard Business Review*, Mai/Juni, S. 98-105, 1998.
- Becker, A.* (2004): *Beyond Organisation? Anmerkungen zum Konzept des Beyond Budgeting*. In: *Zeitschrift Führung & Organisation*, 73. Jg., Heft 2, S. 82-87, 2004.
- Beddingfield, R.* (1969): *Human behaviour: The key success in budgeting*. In: *Management Accounting*, September, S. 54-56. 1969.
- Berger, M./ Buchner, H./ Weigand, A.* (2000): *Identifikation strategischer Schlüsselbereiche durch Messung der Turbulenz im Unternehmensumfeld am Beispiel der Festo AG&Co*. In: *Horváth&Partner (Hrsg.): Früherkennung in der Unternehmenssteuerung*, Stuttgart, S. 79-103, 2000.
- Bretz, H.* (1988): *Unternehmertum und fortschrittsfähige Organisation: Skizzen zu einer betriebswirtschaftlichen Avantgarde*. München, 1988.
- Buchner, H / Weigand, A.* (2001): *Welche Planung passt zu Ihrem Unternehmen?* In: *Controlling*, Heft 8/9, August/September, S. 419-428, 2001.
- Bullinger, H.-J./ Warnecke, H.* (1996): *Neue Organisationsformen im Unternehmen. Ein Handbuch für das moderne Management*. Heidelberg, 1996.
- Czarniawska-Joerges, B / Jacobsson, B* (1989): *Budget in a cold climate*. In: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, No. 1/2, S. 29-39, 1989.
- Daum, J.* (2002): *Beyond Budgeting: Ein Management- und Controlling-Modell für nachhaltigen Unternehmenserfolg*. In: *Der Controlling Berater*, Heft 7, Dezember 2002. Abrufbar unter <http://www.juergendaum.de>. Letzter Zugriff: 24.08.2004.
- Daum, J.* (2003): *Von der Budgetsteuerung zum Beyond Budgeting*. In: *Zeitschrift für Controlling & Management*, Nr. 1, 2003, S. 77-90.
- Daum, J./ Gunz, R./ Luthi, J.-D./ Morlidge, St.* (2004): *Auf dem Weg zu "Beyond Budgeting"- Eine Diskussion zwischen Experten von Borealis, Nestlé, Unilever und SAP*. In: *Controlling*, Heft 3, S. 165-170, 2004.
- Denk, R.* (2004): *Beyond Bureaucrats in Budgeting*. In: *Zeitschrift Führung & Organisation*, 73. Jg., Heft 2, S. 74-81, 2004.
- Deyhle, A.* (2003): *Was ein Controller so alles können muss...* In: *Zeitschrift für Controlling und Management*, 47. Jg., Heft 1, S. 53-55, 2003.
- Drinkwater, D.* (1973): *Management theory and the budgeting process*. In: *Management Accounting*, Juni 1973, S. 15-17.
- Eccles, R.* (1991): *The performance measurement manifesto*. In *Harvard Business Review*, Jan.-Feb. 1991, S. 131-137.
- Eccles, R / Nohria, N. / Berkley, J.* (1992): *Beyond the Hype: Rediscovering the Essence of Management*. Boston, 1992.
- Fischer, M. / Fischer, A.* (2001): *Neue Konzepte für das Controlling der Zukunft*. In: *Kostenrechnungspraxis*, 45. Jg., Heft 1, S. 29 – 35, 2001.

- Gordon, L / Narayanan, V.* (1984): Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 9, No. 1, 1984, S. 33-47.
- Gremlin, G.* (2003): Die Budgetierung bei SKF ist heute viel stärker an der strategischen Planung orientiert. Interview mit Gunnar Gremlin. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1, S. 52-53, 2003.
- Grimmer, H.* (1980): Budgets als Führungsinstrument. Europäische Hochschulschriften, Reihe 5, Band 263, Frankfurt/Main, 1980.
- Hägg, I. / Magnusson, A. / Samuelson, L.* (1988): Research on Budgetary Control in the Nordic countries – A survey. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 13, No. 5, 1988, S. 535-547.
- Handy, C.* (1992): Balancing Corporate Power: A New Federalist Paper. In: Harvard Business Review, November/Dezember 1992, S. 59-67.
- Hoffjan, A.* (2003): Haben Controller ein Imageproblem? In: Zeitschrift für Controlling und Management, 47. Jg., Heft 5, S. 298-300.
- Hofstede, G.* (2001): Culture's Consequences. Comparing values, behaviours, institutions, and organizations across nations. 2. Auflage, Thousand Oaks/Kalifornien, 2001.
- Hope, J. / Fraser, R.* (1997): Beyond Budgeting... Breaking through the barrier to 'the third wave'. In: Management Accounting, Dezember 1997, S. 20-23.
- Hope, J. / Fraser, R.* (1999): Beyond Budgeting. Building a new management model for the information age. In: Management Accounting, Januar 1999, S. 16-21.
- Hope, J. / Fraser, R.* (2001): Figures of Hate. In: Financial Management (CIMA), Februar 2001, S. 22-25.
- Hope, J. / Fraser, R.* (2003): Beyond Budgeting. Wie sich Manager aus der jährlichen Budgetierungsfalle befreien können. Stuttgart, 2003.
- Hope, J.* (2003): The origins of beyond budgeting and of the beyond budgeting round table (BBRT) – an interview with Jeremy Hope durch Daum, J. In: ControllerNews, Heft 5, S. 168-171, 2003.
- Hope, J. / Hope, T.* (1997): Competing in the Third Wave. The Ten Key Management Issues of the Information Age. Boston/Massachusetts, 1997.
- Horváth, P. / Dambrowski, J. / Jung, H. / Posselt, S.* (1985): Die Budgetierung im Planungs- und Kontrollsystem der Unternehmung – Erste Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: DBW – Die Betriebswirtschaft, Nr. 2, 1985, S. 138-155.
- Horváth, P.* (2003): Hat die Budgetierung noch Zukunft? In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft Nr. 1, 2003, S. 4-8.
- Jöchle, P.* (2003): Bessere Budgetierung oder „einmal Beyond Budgeting und zurück“. In: Controllermagazin, Heft 5, 2003, S. 443- 446.
- Kemke, W. / Witmer, D.* (2003): Strategische Planung für nachhaltigen Geschäftserfolg. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1, S. 54-62, 2003.
- Kieser, A.* (1996): Moden & Mythen des Organisierens. In: DBW, 56. Jahrgang, 1/1996, S. 21-39.
- Kopp, C.* (2003): Die Budgetierung bei Gräfe und Unzer. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1, S. 41-51, 2003.

- Kunz, J.* (2003): Was hat Wissensmanagement mit Controlling zu tun? Versuch einer Verbindung. In: Zeitschrift für Controlling und Management, 47. Jg., Heft 1, S. 99-100, 2003.
- Link, C. / Orbán, C.* (2002): Unternehmensplanung Wertschöpfung oder Pflichtübung? Ergebnisse einer Befragung unter den umsatzstärksten deutschen Unternehmen. In: Kostenrechnungspraxis, 46. Jg., H. 1, S. 11-17, 2002.
- Malone, T.* (2004): Pioneers that cultivate a new model of work. In: Financial Times vom 12. August 2004, S. 7.
- Micklethwait, J. / Wooldridge, A.* (1996): The Witch Doctors – Making Sense of the Management Gurus, New York, 1996.
- Mulder, M.* (1977): The daily power game. Martinus Nijhoff, Leiden/Netherlands 1977.
- Pfläging, N.* (2003a): Fundamente des Beyond Budgeting – Controller als Akteure bei der Realisierung eines integrierten Modells zur Unternehmenssteuerung. In: Controller Magazin, Nr. 2, 2003, S. 1-12.
- Pfläging, N.* (2003b): Beyond Budgeting, Better Budgeting. Ohne feste Budgets zielorientiert führen und erfolgreich steuern. München, 2003.
- Picot, A. / Reichwald, R. / Wigand, R.* (2003): Die grenzenlose Unternehmung. Information, Organisation und Management. 5. Auflage, Wiesbaden, 2003.
- Pohl, H.* (2003): Ein Performancedialog kann die Mängel der traditionellen Budgetierung beseitigen. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1, S. 10 – 12, 2003.
- Reiß, M.* (1997): Organisatorische Verankerung des Controllings. In: Die Kunst des Controlling, hrsg. von Gleich, R. und Seidenschwarz. S. 367 – 380, München 1997.
- Samuelson, L.* (1986): Discrepancies between the roles of budgeting. In: Accounting, Organizations and Society, Vol. 11, No. 1, 1986, S. 35-45.
- Schäffer, U. / Zyder, M.* (2003): Beyond Budgeting – ein neuer Management Hype? In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1/2003, S. 101-109.
- Shank, J.* (1995): From the editors: Theme Issue on management accounting: whither and whence? In: Journal of cost management, Band 9, Heft 3, S. 3-5, 1995.
- Simons, R.* (1995): Control in an Age of Empowerment. In: Harvard Business Review, März/April 1995, S. 80-88.
- Stoffel, K.* (1995): Controllingship im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.
- Teichmann, K. / Wolf, J. / Albers, S.* (2004): Typen und Koordination virtueller Unternehmen. In: Zeitschrift für Führung & Organisation (ZfO), Heft 2, März/April 2004, S. 88-96.
- Töper, A. / Mann, A.* (1997): Benchmarking: Lernen von den Besten. In: Töpfer, A. (Hrsg.): Benchmarking. Der Weg zu Best Practice. Berlin/Heidelberg/New York, 1997, S. 31-75.
- Wallander, J.* (1999): Budgeting – an unnecessary evil. In: Scandinavian Journal of Management, Nr. 15, 1999, S. 405-421.
- Weber, J. / Linder, S.* (2003): Budgeting, Better Budgeting oder Beyond Budgeting. Schriftenreihe Advanced Controlling, Band 33, Vallendar, 2003.
- Weber, J. / Linder, S. / Spillecke, D.* (2003): Beyond Budgeting bei Verbundeffekten. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Sonderheft 1, S. 111-120, 2003.

Weber, J. / Linder, S. (2004): Herausforderungen der Implementierung von Better Budgeting und Beyond Budgeting. In: ControllerNews, Heft 2, S. 67-70.

Beiträge zur Controlling-Forschung
des Lehrstuhls für Unternehmensrechnung und Controlling
der Technischen Universität Kaiserslautern

- Nr. 1 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2003): Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen
- Nr. 2 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker / Weinmann, Peter (2004): Lysios: Auswahl von Software-Lösungen zur Balanced Scorecard
- Nr. 3 Gerling, Patrick / Hubig, Lisa / Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Aktueller Stand der Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in Theorie und Praxis
- Nr. 4 Lingnau, Volker (2004): Controlling – ein kognitionsorientierter Ansatz
- Nr. 5 Jonen, Andreas / Lingnau, Volker (2004): Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen – Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Umsetzung in der Praxis.
- Nr. 6 Lingnau, V. / Mayer, A. / Schönbohm, A. (2004): Beyond Budgeting - Notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller?